

Jurnal RAK
(Riset Akuntansi Keuangan)

volume 3 nomor 2

<http://jurnal.untidar.ac.id/index.php/RAK>

DAMPAK INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD (IFRS) TERHADAP PENGHINDARAN PAJAK (TAX AVOIDANCE)

Oleh: **Kiryanto**¹⁾ **Indri Atik Lestari**²⁾
Universitas Islam Sultan Agung Semarang
¹kiryanto@unissula.ac.id

Info artikel

Riwayat artikel

Penyerahan Agustus 2018

Diterima September 2018

Diterbitkan Oktober 2018

Keywords: *IFRS, Tax
Avoidance*

Abstrak

Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menganalisis perilaku penghindaran pajak sebelum dan sesudah penerapan International Financial Reporting Standards (IFRS). Penghindaran pajak dalam penelitian ini yang diproksikan dengan menggunakan empat pengukuran adalah Cash Effective Tax Rate (CETR), Buku Celah Pajak (BTG), Prinsip Akuntansi Umum yang Diterima Efektif Tarif Pajak (GAAP ETR), Tarif Pajak Efektif Saat Ini (Current ETR). Sebelum dianalisis, kemudian dilakukan uji normalitas untuk masing - masing ukuran proksi dari 45 sampel yang dihasilkan untuk pengukuran CETR, 35 sampel untuk pengukuran BTG, 56 sampel untuk pengukuran GAAP ETR, dan 58 sampel untuk pengukuran Current ETR. Hasilnya menunjukkan bahwa ada perbedaan dalam perilaku penghindaran pajak sebelum dan sesudah Standar Pelaporan Keuangan Internasional (IFRS). Penghindaran pajak diproksikan oleh ETR Uang Tunai, ETR, dan GAAP ETR saat ini menunjukkan bahwa setelah perilaku penghindaran pajak IFRS meningkat. Adapun BTG, hasil menunjukkan bahwa perilaku Penghindaran Pajak telah menurun.

Abstract

The purpose of this study was to analyze the behavior of tax avoidance before and after the application of International Financial Reporting Standards (IFRS). Tax avoidance in this study proxied using four measurements is Cash Effective Tax Rate (CETR), Books Tax Gap (BTG), General Accepted Accounting Principle Effective Tax Rate (GAAP ETR), Current Effective Tax Rate (Current ETR). Before analyzed, then tested for normality for each - each a proxy measurement of the resulting 45 samples for measurement CETR, 35 samples for the measurement of BTG, 56 samples for measurement GAAP ETR, and 58 samples for measurements Current ETR. The results show that there are differences in tax avoidance behavior before and after the International Financial Reporting Standard (IFRS). Tax avoidance is proxied by Cash ETR, ETR and Current GAAP ETR showed that after the IFRS tax avoidance behavior is increasing. As for BTG, the results show that the Tax Avoidance behavior has decreased.

PENDAHULUAN

Pajak merupakan iuran wajib yang harus di bayarkan masyarakat kepada negara tanpa adanya timbal balik langsung atau tanpa adanya kontrapretasi, yang mana iuran tersebut digunakan negara untuk membiyai pengeluaran – pengeluaran negara untuk memakmurkan masyarakatnya. Meskipun pada akhirnya iuran pajak tersebut digunakan untuk memakmurkan masyarakat, sering kali iuran pajak tersebut di anggap sebagai beban oleh masyarakat atau wajib pajak. Iuran pajak dikenakan kepada seluruh masyarakat yang memiliki penghasilan dengan tarif progresif. Iuran pajak di pungut dan di potong berdasarkan peraturan yang berlaku. Chasbiandani dan Dwi (2014) menyatakan bahwa pajak adalah sumber yang diperoleh negara dan mempunyai fungsi untuk digunakan sebagai pembiayaan negara dari sektor non migas. Pajak merupakan pembayaran wajib yang memiliki sifat memaksa dan tidak memperoleh imbalan secara langsung (Suprianto & Arum, 2014). Sedangkan Siarait & Dwi (2014) menyatakan bahwa pajak merupakan iuran wajib pajak untuk negara yang terutang oleh wajib pajak pribadi atau wajib pajak badan yang memiliki sifat memaksa berlandaskan undang – undang yang berlaku.

Banyak kendala yang dihadapi dalam upaya meningkatkan dan mengoptimalkan

pendapatan negara yang bersumber dari pajak, salah satunya yaitu penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dilakukan oleh wajib pajak. Penghindaran pajak (*tax avoidance*) merupakan salah satu cara untuk meminimalkan beban pajak yang harus dibayarkan oleh wajib pajak kepada negara. Meskipun cara ini banyak yang mengira tidak melanggar hukum, namun pada kenyataannya penghindaran pajak ada yang dikategorikan melanggar hukum dan peraturan yang berlaku. Penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak baik badan maupun pribadi ini, memanfaatkan celah dan ambiguitas peraturan perpajakan yang ada. Karena ketidakjelasan peraturan perpajakan yang ada sehingga dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak dalam upaya mengurangi beban pajak yang harus dibayarkan.

Salah satu cara untuk meminimalkan penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak sebaiknya pihak fiskus merevisi peraturan tentang perpajakan yang ada, agar peraturan memiliki makna yang jelas. Meskipun hal tersebut belum tentu dapat menghilangkan penghindaran pajak secara keseluruhan, setidaknya dengan aturan yang jelas dapat meminimalkan celah untuk melakukan penghindaran pajak. Dengan meminimalkan penghindaran pajak dapat mendukung usaha negara untuk

mengoptimalkan pendapatan negara dari sektor pajak. Dengan pengoptimalan tersebut pendapatan negara meningkat dan pada akhirnya pembangunan dan pertumbuhan akan berjalan cepat.

Dengan adanya globalisasi, turut berpengaruh terhadap perkembangan standar akuntansi yang ada di Indonesia. Standar akuntansi di Indonesia harus disesuaikan, karena globalisasi memungkinkan interaksi antar perusahaan dalam negeri dengan negara – negara lain yang memiliki praktik akuntansi yang berbeda di setiap negara. Dengan adanya ketidakseragaman praktik akuntansi yang disebabkan oleh perbedaan standar akuntansi yang digunakan, hal tersebut dapat menyebabkan daya banding akuntansi menjadi lemah (Nurhayati dan Maryono, 2014). Kondisi yang demikian menjadi permasalahan yang cukup rumit, karena tujuan laporan keuangan adalah memberikan informasi yang relevan kepada pengguna laporan keuangan yang berkepentingan.

Untuk mengatasi hal tersebut, Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) pada tahun 2008 memutuskan untuk mengadopsi *International Financial Reporting Standart* (IFRS). Keputusan tersebut didasarkan atas pertimbangan yang matang mengenai resiko dan manfaat atas pengapdosian *International Financial Reporting Standart* (IFRS). Ada

beberapa perbedaan dari standar akuntansi sebelum dan sesudah IFRS. Salah satu perbedaan tersebut adalah adanya penggunaan *fair value* (nilai wajar) dalam pengukuran, yang semula sebelum mengacu pada IFRS pengukuran menggunakan *historical cost* (nilai historis) dan *pinciple based* yang sebelumnya menggunakan *rule based*. Peraturan pajak secara efektif akan berhubungan dengan standar akuntansi dikarenakan wajib pajak badan harus melaporkan pendapatan dan beban yang terjadi selama suatu periode kedalam akun mereka untuk mengakuinya sebagai dasar pengenaan pajak (Nurhayati dan Maryono, 2014).

Penelitian mengenai perbandingan antara penghindaran pajak (*tax avoidance*) sebelum dan setelah IFRS masih sangat terbatas. Penelitian yang ada hubungannya dengan penggunaan standar akuntansi berbasis IFRS yang ada di Indonesia dikemukakan oleh Wulandari (2014) menunjukkan hasil bahwa aplikasi standar akuntansi berbasis IFRS dapat meningkatkan kualitas informasi akuntansi, Suprianto dan Arum (2014) hasil dari penelitian menunjukkan bahwa konsep pajak berpengaruh terhadap akuntansi konservatisme sedangkan konsep agensi dan biaya politik tidak berpengaruh terhadap akuntansi konservatisme. Di samping itu akuntansi konservatisme dan pertumbuhan penjualan

berpengaruh terhadap sengketa pajak perusahaan serta tidak ada perbedaan penerapan prinsip akuntansi konservatisme sebelum dan setelah pelaksanaan IFRS.

Menurut penelitian yang dilakukan Limanto dan Zaenal (2014) tentang IFRS hasilnya menunjukkan bahwa, adopsi IFRS di Indonesia tidak memiliki efek pada manajemen laba, sedangkan ukuran perusahaan dan leverage perusahaan berpengaruh terhadap manajemen laba. Sedangkan penelitian yang dilakukan Liu dkk (2011) di China memberikan hasil bahwa kualitas akuntansi meningkat dengan adanya penurunan manajemen laba dan meningkatnya relevansi nilai akuntansi. Pernyataan tentang meningkatnya relevansi nilai akuntansi dengan adanya IFRS sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Sitopu dan Ratna (2014) yang hasilnya menunjukkan bahwa pengimplementasian IFRS meningkatkan kualitas informasi akuntansi karena dalam penelitiannya standar akuntansi sewa yang berbasis IFRS meningkatkan *value relevance* dari informasi akuntansi. Menurut penelitian Nurhayati, dari 84 perusahaan sampel yang diteliti, hanya terdapat 33 perusahaan yang menerapkan standar akuntansi berbasis IFRS. Efferin dan Felizia (2014) pengimplementasian IFRS memerlukan upaya kolektif dan sinergis dalam jangka panjang antara stakeholder karena tidak kaada satu pihak yang mampu menjamin keberhasilan implementasi tersebut. Faktor bahasa dan budaya mengambil pengaruh penting dalam keberhasilan pengimplementasian IFRS tersebut.

Dari penelitian – penelitian sebelumnya tentang IFRS menunjukkan hasil bahwa, IFRS memiliki dampak terhadap kualitas keuangan yang dihasilkan oleh suatu perusahaan seperti meningkatnya relevansi nilai akuntansi dan meminimalkan manajemen laba. Namun dari penelitian terdahulu diatas, belum ada yang membahas mengenai dampak IFRS terhadap perilaku *tax avoidance*. Dengan adanya IFRS terjadi perbedaan dalam pengukuran akun – akun laporan keuangan. Pengukuran akun akun laporan keuangan, sebelum adanya *International Financial Reporting Standard* (IFRS) menggunakan *historical cost* sedangkan sesudah adanya *International Financial Reporting Standard* (IFRS) menggunakan *fair value* (nilai wajar). Dengan adanya perbedaan tersebut maka akan memberikan hasil yang berbeda dalam laporan keuangan. Adanya hasil yang berbeda akan memberikan perbedaan pula terhadap perilaku penghindaran pajak. Karena pada dasarnya wajib pajak akan meminimalkan beban pajak yang harus dibayarkan, karena untuk memaksimalkan laba bersih yang diperoleh. Penelitian ini menganalisis mengenai adakah perbedaan perilaku penghindaran pajak sebelum dan sesudah IFRS yang dilakukan oleh wajib pajak badan yang listing di Bursa Efek Indonesia (BEI).

Kerangka Teoritis Dan Pengembangan Hipotesis

2.1 Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Agency Theory menunjukkan hubungan kontrak antara agen dengan pemilik. Dimana agen berkewajiban untuk memenuhi apa yang diinginkan oleh pemilik, dan pemilik berkewajiban untuk memberikan imbalan kepada agen atas tugas yang telah dilakukannya (Hendriksen dan Breda, 1992). Pemisahan antara pemilik dan manajemen perusahaan dapat menimbulkan konflik. Konflik tersebut disebut dengan *agency problem* atau masalah keagenan (Jensen dan Meckling 1976). Teori *agency* memberikan informasi yang asimetri antara agen dengan pemberi kerja, karena agen dianggap lebih tau mengenai internal dan prospek kedepan perusahaan (Kurniasih dan Maria 2013).

Konflik dalam penelitian mengenai penghindaran pajak ini, terjadi antara manajemen dengan pihak fiskus selaku pemungut pajak. Pada pihak fiskus mengharapkan entitas membayarkan pajak sesuai dengan transaksi dan laba yang sebenarnya diperoleh oleh perusahaan. Sedangkan dalam pihak manajemen perusahaan mengharapkan laba yang besar namun dengan pajak yang seminimal mungkin (Prakosa, 2014).

2.2 Penghindaran Pajak (*Tax avoidance*)

Penghindaran pajak merupakan masalah bagi suatu negara dalam menjalankan pembangunan nasional. Pembiayaan pembangunan itu sendiri berasal dari pendapatan pajak. Dengan adanya penghindaran pajak, maka pendapatan negara dari pajak berkurang, karena tujuan penghindaran pajak sendiri yang dilakukan oleh wajib pajak bertujuan untuk mengurangi beban pajak yang seharusnya dibayarkan kepada negara dan untuk memaksimalkan laba yang diperoleh setelah adanya pajak. Sehingga besarnya pajak yang dibayarkan kepada negara lebih kecil, tidak sesuai yang seharusnya dibayarkan.

Ayuningtyas (2014), penghindaran pajak muncul ketika suatu negara memberlakukan peraturan perpajakan baik untuk wajib pajak orang pribadi maupun wajib pajak badan. Terdapat beberapa alternatif yang dapat digunakan dalam penghindaran pajak (*tax avoidance*) yaitu menahan diri, berpindah lokasi, dan penghindaran pajak secara yuridis. Tipe penghindaran pajak antara negara satu dengan negara lain berbeda, tergantung dari peraturan perpajakan yang berlaku dalam negara tersebut (Budiman dan Provita, 2013).

Penghindaran pajak (*tax avoidance*) merupakan salah satu strategi pajak yang

agresif yang dilakukan oleh wajib pajak badan dalam usaha mengurangi beban pajak yang harus dibayarkan (Annisa & Lulus, 2012). Penghindaran pajak merupakan upaya optimalisasi kewajiban pajak masih dalam koridor hukum (Nuritomo dan Dwi Martani, 2014). Umumnya penghindaran pajak (*tax avoidance*) dilakukan dengan memanfaatkan ketidakjelasan peraturan perpajakan yang dapat diartikan atau dimaknai secara ganda (ambiguitas), meskipun dalam upaya penghindaran pajak bukan sepenuhnya dilakukan dengan memanfaatkan kelemahan peraturan yang ada.

Banyak Indikator yang dapat digunakan untuk mengukur penghindaran Pajak diantaranya yaitu *GAAP ETR*, *Current ETR*, *Cash ETR*, *Books Tax Gap* (BTG), *Long-run Cash ETR*, *ETR Differential*, *DTAX*, *Total BTG*, *Temporary BTG*, *Abnormal total BTG*, *Unrecognized tax benefits*, *Tax shelter*, *Marginal tax rate* (Hanlon and Heitzman 2010). Namun dalam penelitian ini hanya menggunakan empat indikator pengukuran yaitu *Cash ETR*, *BTG*, *GAAP ETR*, *Current ETR*.

2.2 International Financial Reporting Standard (IFRS)

Terdapat perubahan mendasar dalam penyusunan standar akuntansi di Indonesia.

Perubahan mendasar tersebut karena di Indonesia memutuskan untuk konvergensi IFRS (*Internasional Financial Reporting Standard*) yang di susun oleh IASB dengan tujuan untuk mengembangkan standar laporan keuangan yang berkualitas tinggi, mendorong penggunaan standar yang tepat, memahami standar keuangan yang dibutuhkan oleh negara – negara di dunia termasuk didalamnya negara berkembang seperti negara Indonesia.

Terdapat perbedaan mendasar dalam standar akuntansi keuangan sebelum konvergensi IFRS dan setelah konvergensi IFRS. Perbedaan utama antara IFRS dengan standar akuntansi yang ada di Indonesia sebelum mengadopsi IFRS adalah pada penerapan *fair value* yang sebelumnya menggunakan *historical cost* dan *Principle based* yang sebelumnya menggunakan *rule based*. Pengukuran dengan *fair value* yaitu penilaian aktiva dengan menggunakan nilai wajar (Nurhayati, 2014). Nilai wajar hadir seiring dengan adanya keputusan di negara indonesia untuk melakukan pengadopsian standar akuntansi internasional yaitu IFRS (*International Financial Reporting Standard*). Sebelum adanya pengadopsian IFRS untuk standar akuntansi yang ada di Indonesia, dalam pelaporan, pengukuran dan pengungkapan transaksi akuntansi menggunakan nilai historis. Setelah adanya adopsi IFRS Untuk pengukuran

SAK terdahulu menggunakan biaya historis, sedangkan SAK berbasis IFRS masih boleh menggunakan biaya historis namun untuk transaksi tertentu menggunakan nilai wajar. Untuk pengungkapan SAK IFRS mewajibkan untuk menggunakan nilai wajar (Harto,2010).

Sebelum adanya konvergensi IFRS pada SAK di Indonesia Prinsip yang digunakan yaitu *rule based* sedangkan setelah adanya konvergensi menggunakan *principle based*. *Rule based* memberikan banyak aturan mengenai akuntansi keuangan, dengan banyaknya aturan tersebut semakin luas memanfaatkan celah untuk melakukan kecurangan (Lestari). Sedangkan menurut Safiq (2014) *rule based* memberikan aturan yang sangat detail dan ketat, sehingga sangat kecil manajemen untuk membuat kebijakan akuntansi. Safiq (2014) *principle based* memberikan keleluasaan kepada manajemen untuk memutuskan kebijakan akuntansi karena prinsip ini tidak memberikan aturan yang detail dan ketat. pendapat yang sama diungkapkan oleh Kustina (2012) *principle based* standar akuntansi tidak bersifat ketat hanya memuat peraturan akuntansi secara umum. Berhubungan dengan penghindaran pajak (*tax avoidance*) keleluasaan ini akan meningkatkan perusahaan untuk melakukan penghindaran pajak (*tax avoidance*), dapat diketahui bahwa kebanyakan perusahaan memang akan cenderung meminimalkan beban

pajak untuk memaksimalkan laba yang didapatkan dan aturan akuntansi berkaitan dengan peraturan perpajakan.

Menurut Nurhayati dan Maryono, pada tahun 2008 Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI) memutuskan untuk melakukan adopsi *International Financial Reporting Standard* (IFRS) yang dikeluarkan oleh *International Accounting Standard Board* (IASB). Pada 1 Januari tahun 2012, IAI baru dapat menerbitkan semua IFRS yang ada kecuali IFRS 41. Oleh sebab itu, dalam pembuatan laporan keuangan entitas yang dimulai pada tahun 2012 harus menggunakan standar baru yang mengacu pada IFRS. Dalam melakukan keputusan tersebut, IAI telah mempertimbangkan dampak positif dan negatif dari pengadopsian IFRS tersebut.

Menurut Nurhayati dan Maryono ada beberapa manfaat dari penggunaan IFRS adalah sebagai berikut: untuk meminimalkan biaya, meminimalkan risiko ketidak pastian, komunikasi lebih efektif dengan para investor dan dapat membandingkan antara induk dan anak perusahaan. Meminimalkan biaya maksudnya adalah ketika laporan keuangan akan diperbandingkan dengan laporan keuangan entitas lain baik dalam maupun luar negeri tidak perlu mengolah ulang, karena berbasis IFRS merupakan Standar Akuntansi Keuangan (SAK) Internasional. Karena IFRS merupakan standar internasional, maka akan mudah

dipahami sehingga meminimalkan *misunderstanding* dari para pengguna laporan yang berasal dari berbagai negara. Komunikasi yang lebih efektif dengan investor diharapkan dengan penggunaan IFRS laporan keuangan yang dihasilkan akan semakin berkualitas. Selain itu, sebelum adanya IFRS banyak terjadi perbedaan antara laporan induk dan anak perusahaan yang berkedudukan diberbeda negara, sehingga untuk membandingkannya susah. Namun dengan adanya IFRS diharapkan, laporan keuangan antar induk dan anak perusahaan dapat diperbandingkan, karena IFRS merupakan standar akuntansi internasional.

2.4 Pengembangan Hipotesis

Upaya meminimalkan pembayaran pajak yang masih dalam batasan perundang – undangan (*lawful fashion*) merupakan pengertian *Tax avoidance* (*penghindaran pajak*) menurut Chasbiandani dan Dwi (2014). Cara ini dapat dilakukan dengan memanfaatkan celah peraturan peraturan pajak yang biasanya memiliki makna ambigu, serta dapat dilakukan dengan cara memperbesar biaya dan memperkecil pendapatan, sehingga laba yang diperoleh perusahaan kecil, pada akhirnya berdampak pada pembayaran pajak yang kecil pula. Karena pengenaan pajak perusahaan berdasarkan laba yang diperoleh.

Penjelasan diatas sesuai pendapat yang dikemukakan oleh Arnold dan McIntyre (1995) dalam Budiman dan Provita (2013) yang

menyatakan bahwa penghindaran pajak (*tax avoidance*) adalah salah satu cara meminimalkan pembayaran pajak yang masih dalam koridor pemenuhan ketentuan perundangan yang berlaku (*lawful fashion*), hal tersebut dapat dilakukan dengan memanfaatkan berbagai celah (*loophole*), kekosongan, atau ketidak jelasan (*ambiguitas*) peraturan perpajakan, yang pada akhirnya dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak badan agar jumlah pajak yang harus dibayarkan lebih kecil. Inti penghindaran pajak yang dilakukan perusahaan adalah untuk meminimalkan atau menghemat pembayaran pajak yang seharusnya dibayarkan.

Terkait mengenai pengadopsian IFRS untuk Indonesia telah dilakukan pemerintah mulai tahun 2008 yang berakhir pada tahun 2012. Pada tahun 2012 tersebut, semua perusahaan publik harus menggunakan standart akuntansi yang berbasis IFRS dalam pembuatan laporan keuangannya. Karakteristik penggunaan IFRS yaitu dalam pengukuran menggunakan nilai wajar (*fair value*).

Prinsip nilai wajar (*fair value*) lebih menekankan pada relevansi (Suprianto dan Arum,2014). Nilai wajar memberikan informasi mengenai kemampuan perusahaan untuk mendapatkan keuntungan dan kegiatan perdagangan yang dilakukan oleh perusahaan (Demirguc – Kunt dan Hizinga 2010, dalam Nurasih dan Nunung, 2014). Penelitian yang dilakukan Liu dkk (2011) di China memberikan hasil bahwa, umumnya kualitas

akuntansi meningkat dengan adanya penurunan manajemen laba dan meningkatnya relevansi nilai akuntansi. Pernyataan tentang meningkatnya relevansi nilai akuntansi dengan adanya IFRS sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Sitopu dan Ratna (2014) yang hasilnya menunjukkan bahwa pengimplementasian IFRS meningkatkan kualitas informasi akuntansi karena dalam penelitiannya standar akuntansi sewa yang berbasis IFRS meningkatkan *value relevance* dari informasi akuntansi. Dari penelitian terdahulu, dampak pengimplementasian IFRS membawa pengaruh positif karena dapat meminimalkan manajemen laba dan meningkatkan *value relevance*.

Pengukuran akun-akun laporan keuangan, sebelum adanya *International Financial Reporting Standard* (IFRS) menggunakan *historical cost* dan sesudah adanya *International Financial Reporting Standard* (IFRS) menggunakan *fair value* (Nilai wajar). Dengan adanya perbedaan tersebut maka akan memberikan hasil yang berbeda dalam laporan keuangan. Adanya hasil yang berbeda akan memberikan perbedaan pula terhadap perilaku penghindaran pajak. Namun pada dasarnya wajib pajak akan meminimalkan beban pajak yang harus dibayarkan untuk memaksimalkan laba bersih

yang diperoleh. Dengan demikian hipotesis dalam penelitian ini adalah

Ha: Ada perbedaan perilaku penghindaran pajak (*tax avoidance*) sebelum dan sesudah *International Financial Reporting Standard* (IFRS).

1. Metodologi Penelitian

3.1 Populasi dan Sampel

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) tahun 2007 dan tahun 2012. Penentuan sampel dalam penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling* yaitu sampel dipilih sesuai dengan kriteria tertentu dan diperoleh 70 sampel perusahaan. Sebelum dianalisis maka diuji normalitas untuk masing – masing proksi pengukuran maka dihasilkan 45 sampel untuk pengukuran CETR, 35 sampel untuk pengukuran BTG, 56 sampel untuk pengukuran GAAP ETR, dan 58 sampel untuk pengukuran *Current ETR*.

Kriteria pemilihan sampel untuk penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Perusahaan yang menerbitkan laporan keuangannya di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama tahun 2007 sampai tahun 2012 secara konsisten,
2. Perusahaan yang menggunakan nilai mata uang rupiah agar dalam pengukuran memiliki nilai yang sama

3. Perusahaan tidak mengalami kerugian selama tahun 2007 sampai dengan tahun 2012
4. Semua data yang dibutuhkan dalam penelitian lengkap, seperti pembayaran pajak dan laba sebelum pajak.

Penelitian ini menganalisis mengenai penghindaran pajak (*tax avoidance*) sebelum dan sesudah IFRS. Pengadopsian IFRS di Indonesia dilakukan secara bertahap yang dimulai pada tahun 2008. Adopsi IFRS secara penuh baru terlaksana pada tahun 2012. Oleh karena hal tersebut, demi ketersediaan data yang digunakan untuk penelitian ini tahun 2007 dipilih sebagai periode sebelum adopsi IFRS dan tahun 2012 dipilih sebagai periode setelah adopsi IFRS.

3.2 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

penghindaran pajak adalah proses meminimalisasi pajak yang harus dibayarkan namun tidak melanggar hukum dan peraturan perundang – undangan yang berlaku. Dalam penelitian ini *tax avoidance* diproksikan dengan empat dimensi yaitu *Cash ETR*, *BTG*, *GAAP ETR*, dan *Current ETR*. Adapun definisi dan pengukuran masing – masing proksi dari *tax avoidance* tersebut adalah sebagai berikut :

1. *Cash Effective Tax Rate (Cash ETR)*

Cash Effective Tax Rate (Cash ETR) merupakan rasio pembayaran pajak

perusahaan secara kas (*cash taxes paid*) atas pendapatan sebelum kena pajak (*Pretax Income*). Cara pengukuran dari *Cash ETR (Cash Effective Tax Rate)* sesuai dengan yang digunakan oleh Budiman dan Provita (2013) adalah sebagai berikut :

$$\text{Cash ETR} = \frac{\text{Pembayaran pajak}}{\text{Laba Sebelum Pajak}}$$

Semakin besar ETR semakin kecil penghindaran pajak (Elsa dan Ana, 2014).

2. *Book Tax Gap (BTG)*

Book Tax Gap (BTG) pengukuran menggunakan perbedaan antara laba akuntansi dengan laba fiskal. Formula dari *BTG (Book Tax Gap)* adalah sebagai berikut (Annisa, 2012):

$$\text{BTG} = \text{EBT} - \text{Laba kena pajak}$$

$$\text{Laba kena pajak} = \frac{(\text{beban pajak kini})}{25\%}$$

3. *Generally Accepted Accounting Principle Effective Tax Rate (GAAP ETR)*

GAAP ETR merupakan pengukuran berdasarkan standar akuntansi keuangan. Proksi GAAP ETR sesuai dengan yang digunakan oleh Nuritomo dan Dwi (2014) :

$$\text{GAAP ETR} = \frac{\text{Tax Expense}_{i,t}}{\text{Pretax Income}_{i,t}}$$

4. *Current Effective Tax Rate (Current ETR)*

Current Effective Tax Rate (Current ETR) merupakan pengukuran penghindaran pajak berdasarkan beban pajak kini yang dibayarkan perusahaan sesuai dengan peraturan perpajakan (Reza, 2012).

$$\text{Current ETR} = \frac{\text{Current Tax Expense}_{i,t}}{\text{Pretax Income}_{i,t}}$$

3.4 Teknik Analisis

Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini yaitu *Paired Sample Test*. *Paired sample t-test* ini digunakan untuk membandingkan dua variabel yang sama namun dengan kondisi yang berbeda (Kuncoro, 2013). *Paired sample t-test* digunakan untuk membandingkan sampel berpasangan. Sampel berpasangan adalah, suatu sampel dengan subjek yang sama namun dengan pengukuran atau perlakuan yang berbeda. Tujuan dilakukan analisis ini adalah untuk mengetahui ada atau tidaknya perbedaan dari sampel yang berpasangan.

3.4.1 Analisis Deskriptif

Statistik deskriptif mendeskripsikan atau menjelaskan data-data sebagaimana adanya tanpa bermaksud mengambil keputusan secara umum (Sugiyono, 2009: 147 dalam Wiratmoko, 2012). Sedangkan menurut Anisa dan Lulus (2014), statistik deskriptif digunakan untuk mencari nilai mean, maksimum,

minimum dan standar deviasi dari variabel – variabel dalam penelitian.

3.4.2 Uji Normalitas

Uji normalitas biasanya digunakan untuk mengetahui apakah populasi dalam yang akan digunakan dalam suatu penelitian berdistribusi normal atau tidak. Data yang baik untuk digunakan dalam penelitian adalah yang berdistribusi normal. Uji normalitas biasanya digunakan untuk data berskala ordinal, interval, ataupun rasio (Purwanti dan Peni).

Uji statistik yang dapat digunakan untuk mengetahui apakah data berdistribusi normal atau tidak adalah dengan *Kolmogorof-Smirnov*. Jika hasil dari *Kolmogorof-Smirnov* memiliki nilai signifikan lebih dari 0,05 maka data residual memiliki distribusi normal. Sedangkan jika hasilnya kurang dari 0,05 maka data residual tidak berdistribusi normal (Ghozali, 2012 dalam Simarmata, 2014).

3.4.3 Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dilakukan pada tahun 2007 dan 2012. Dasar pertimbangannya adalah bahwa tahun 2007 merupakan tahun dimana Indonesia belum mulai mengadopsi IFRS sedangkan untuk tahun 2012 tahun dimana Indonesia mulai mengadopsi penuh IFRS. Dalam rencana penelitian ini akan diuji apakah terdapat

perbedaan penghindaran pajak (*tax avoidance*) sebelum dan sesudah IFRS.

1. Menentukan hipotesis statistik
 - $H_0 : \beta_1 = 0$: Tidak ada perbedaan antara penghindaran pajak sebelum dan sesudah IFRS
 - $H_a : \beta_1 \neq 0$: Ada perbedaan antara penghindaran pajak sebelum dan sesudah IFRS

2. Menentukan Signifikansi

Dalam penelitian ini, signifikansi ditentukan sebesar 0,05 atau sebesar 5%

3. Kriteria Pengujian

Menggunakan signifikan / *p - value*

- Jika $\text{Sig} > 0.05$, maka H_0 diterima dan H_a ditolak yang artinya, tidak ada perbedaan penghindaran pajak sebelum IFRS dan sesudah IFRS
- Jika $\text{Sig} < 0.05$, maka H_0 ditolak dan H_a diterima yang artinya, ada perbedaan penghindaran pajak sebelum IFRS dan sesudah IFRS

4. Hasil Analisis

4.1 Hasil Penelitian Pembahasan

Berdasarkan hasil olah data menggunakan *peired sampel t-test* maka dapat disajikan ringkasan hasil analisis data sebagai berikut:

Tabel 1
Hasil Analisis Data

		Paired Differences			
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference Lower Upper
Pair 1	Cash ETR	6.60000	19.44853	2.89922	.7570
Pair 1	BTG	1.52718E-1	40.37203	6.82412	-29.1400
Pair 1	GAAP	5.00000	5.75247	.76871	3.4594
Pair 1	Current ETR	4.62069	6.86416	.90131	2.8158

Berdasarkan tabel 1 menunjukkan bahwa *Cash ETR* mempunyai nilai sig. (2-tailed) sebesar 0.028 lebih kecil dari 0.05 maka H_0 ditolak dan H_a diterima. Hal tersebut berarti bahwa pengukuran penghindaran pajak yang di proksikan dengan *Cash ETR* memiliki perbedaan penghindaran pajak sebelum dan sesudah adanya IFRS. Sama halnya dengan BTG, menunjukkan nilai sig. (2-tailed) sebesar 0.032 lebih kecil dari 0.05 maka H_0 ditolak dan H_a diterima. Hal tersebut berarti bahwa pengukuran penghindaran pajak yang di proksikan dengan BTG memiliki perbedaan

penghindaran pajak sebelum dan sesudah adanya IFRS. Selanjutnya untuk *GAAP ETR* menunjukkan nilai sig. (2-tailed) sebesar 0.000 lebih kecil dari 0.05 maka H_0 ditolak dan H_a diterima. Artinya bahwa pengukuran penghindaran pajak yang di proksikan dengan *GAAP ETR* memiliki perbedaan penghindaran pajak sebelum dan sesudah adanya IFRS. Demikian juga *Current ETR* menunjukkan nilai sig. (2-tailed) sebesar 0.000 lebih kecil dari 0.05 maka H_0 ditolak dan H_a diterima. Artinya bahwa pengukuran penghindaran pajak yang di proksikan dengan *Current ETR* memiliki perbedaan penghindaran pajak sebelum dan sesudah adanya IFRS.

Berdasarkan hasil pengolahan data diatas, diketahui bahwa dari keempat proksi yang digunakan untuk mengukur penghindaran pajak menghasilkan nilai sig. (2-tailed) yang lebih kecil dari 0.05, yang artinya bahwa H_0 ditolak untuk penghindaran pajak menggunakan keempat proksi tersebut yang artinya keempat proksi tersebut menunjukkan bahwa ada perbedaan perilaku penghindaran pajak antara sebelum dan sesudah IFRS.

Tax avoidance yang diproksi dengan *Cash ETR*, *GAAP ETR* dan *Current ETR* menunjukan bahwa setelah adanya IFRS perilaku *tax avoidance* semakin meningkat. Sedangkan untuk BTG hasil menunjukkan bahwa perilaku *Tax Avoidance* mengalami

penurunan. Hal ini dapat dilihat dari nilai rata – rata masing-masing proksi yang digunakan dalam penelitian.

Nilai rata-rata *Cash ETR* sebelum adanya IFRS sebesar 34.95% lebih tinggi dibandingkan rata-rata *Cash ETR* sesudah adanya IFRS yaitu sebesar 28.35%. Hal ini mengindikasikan bahwa *Cash ETR* untuk pembayaran pajak secara kas sebelum adanya IFRS lebih besar dibandingkan sesudah IFRS. Sehingga diasumsikan pembayaran pajak secara kas yang dikeluarkan oleh perusahaan semakin rendah. Oleh karena itu sesudah adanya IFRS perilaku *tax avoidance* yang dilakukan oleh perusahaan semakin meningkat.

Sedangkan untuk BTG hasil menunjukkan bahwa perilaku *Tax Avoidance* mengalami penurunan. Hal ini dapat dilihat juga dari nilai rata – rata BGT sebelum adanya IFRS menunjukkan hasil negatif -12.78% sedangkan setelah adanya IFRS menunjukkan hasil positif 2.49%. Hasil yang negatif menggambarkan nilai EBT lebih kecil daripada laba kena pajak yang seharusnya ditanggung oleh wajib pajak, ini berarti penghindaran pajak (*tax avoidance*) tinggi. Namun setelah adanya IFRS menunjukkan hasil positif yang berarti EBT lebih besar dari laba kena pajak yang seharusnya ditanggung oleh wajib pajak, ini berarti penghindaran pajak (*tax avoidance*) lebih rendah.

GAAP ETR sebelum adanya *IFRS* memiliki rata – rata sebesar 29.25% lebih tinggi dibandingkan rata-rata *GAAP ETR* sesudah adanya *IFRS* yaitu sebesar 24.25%. Hal ini mengindikasikan bahwa beban pajak menurut laporan keuangan perusahaan lebih tinggi atas laba sebelum pajak sebelum adanya *IFRS*. Sedangkan *GAAP ETR* sesudah *IFRS* menunjukkan beban pajak yang lebih rendah atas laba sebelum pajak. Sehingga diasumsikan beban pajak yang ditanggung perusahaan semakin rendah dibandingkan beban pajak yang seharusnya. Oleh karena itu sesudah adanya *IFRS* perilaku *tax avoidance* yang dilakukan oleh perusahaan semakin meningkat.

Rata – rata *Current ETR* sebelum adanya *IFRS* menunjukkan hasil 29.71% yang lebih besar dari pada setelah adanya *IFRS* yaitu sebesar 25.09%. Hal ini mengindikasikan adanya penghindaran pajak yang lebih tinggi, karena *Current ETR* yang semakin rendah menunjukkan adanya penghindaran pajak yang tinggi. Sebelum adanya *IFRS* beban pajak kini lebih tinggi atas laba sebelum pajak. Sedangkan *Current ETR* sesudah *IFRS* menunjukkan beban pajak kini yang lebih rendah atas laba sebelum pajak. Sehingga diasumsikan beban pajak kini (pajak terutang) yang ditanggung perusahaan semakin rendah dibandingkan beban pajak yang seharusnya. Oleh karena itu sesudah adanya *IFRS* perilaku

tax avoidance yang dilakukan oleh perusahaan semakin meningkat.

Setelah adanya *IFRS* penghindaran pajak yang diukur dengan proksi *Cash ETR*, *GAAP ETR* dan *Current ETR* menunjukkan perilaku penghindaran pajak yang lebih tinggi, hal ini diduga karena *IFRS* menggunakan *principle based* sedangkan *SAK* terdahulu menggunakan *rule based*. *Principle based* hanya mengemukakan prinsip – prinsip yang dapat dijadikan pedoman dalam menghadapi masalah dalam akuntansi keuangan. Dengan hanya mengemukakan prinsip tanpa menjelaskan secara detail tentu saja semakin banyak celah untuk melakukan kecurangan. Sedangkan *Rule based* lebih menekankan pada penjelasan peraturan baku secara mendetail (Wahyuni). Dan pada dasarnya wajib pajak akan berupaya untuk meminimalkan beban pajak.

Hasil ini tidak sesuai dengan hasil yang dikemukakan oleh Wulandari (2014) Liu dkk (2011) Sitopu dan Ratna (2014) dalam penelitiannya yang menunjukkan bahwa aplikasi standar akuntansi berbasis *IFRS* dapat meningkatkan kualitas informasi akuntansi. Berdasarkan hasil penelitian ini sama halnya perusahaan memiliki informasi akuntansi yang lebih rendah setelah adanya *IFRS*, karena melaporkan besarnya beban pajak atau pajak yang harus ditanggung perusahaan tidak sesuai

dengan yang seharusnya. Dimana seharusnya kualitas informasi akuntansi memiliki keakuratan dan disajikan secara jujur sesuai dengan transaksi yang dilakukan (Kumala dan Jaluanto).

Sedangkan penghindaran pajak yang diproksi dengan BTG menunjukkan adanya penurunan perilaku *tax avoidance*. Perbedaan penghindaran pajak tersebut mungkin disebabkan karena perbedaan pengukuran akun – akun laporan keuangan. Dimana dapat diketahui bahwa pengukuran akun akun laporan keuangan, sebelum adanya *International Financial Reporting Standard* (IFRS) menggunakan *historical cost* dan sesudah adanya *International Financial Reporting Standard* (IFRS) menggunakan *fair value* (Nilai wajar). Dengan adanya perbedaan tersebut maka akan memberikan hasil yang berbeda dalam laporan keuangan. Adanya hasil yang berbeda akan memberikan perbedaan pula terhadap perilaku penghindaran pajak. Selain itu, pengukuran menggunakan BTG berkaitan langsung dengan tarif pajak yang berlaku, disini penelitian ini hanya menggunakan tarif 25% dalam kondisi peraturan akuntansi yang berbeda.

5. Simpulan, Implikasi dan Keterbatasan

5.1 Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian yang dipaparkan pada bab sebelumnya, dapat disimpulkan bahwa terdapat perbedaan penghindaran pajak sebelum dan sesudah adanya IFRS (*International Financial Reporting Standard*). *Tax avoidance* yang diproksi dengan *Cash ETR*, *GAAP ETR* dan *Current ETR* menunjukkan bahwa setelah adanya IFRS perilaku *tax avoidance* semakin meningkat. Sedangkan untuk BTG hasil menunjukkan bahwa perilaku *Tax Avoidance* mengalami penurunan.

5.2 Implikasi

Implikasi praktis dari penelitian ini menyarankan kepada pemerintah untuk membuat kebijakan untuk pengurangan praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan. Sedangkan implikasi penelitian selanjutnya sebagai berikut:

1. Menambah sampel penelitian, tidak hanya dari perusahaan manufaktur saja namun bisa dari keseluruhan jenis perusahaan
2. Memperluas periode penelitian dan penelitian selanjutnya dapat meneliti faktor – faktor yang mempengaruhi penghindaran pajak.
3. Dapat juga membandingkan antara industri yang berbeda.

5.3 Keterbatasan

Keterbatasan dalam penelitian ini yang mungkin dapat mengganggu hasil dari pada penelitian ini adalah :

1. Sampel dari penelitian ini cukup kecil karena penelitian ini hanya mengambil sampel dari perusahaan manufaktur yang terdaftar BEI.
2. Hanya membandingkan penghindaran pajak sebelum dan sesudah IFRS (*International Financial Reporting Standard*).

Daftar Pustaka

Annisa, N. A. (2012). *Pengaruh Corporate Governance Terhadap Tax Avoidance*. Skripsi, Universitas Sebelas Maret Surakarta.

Annisa, Nuralifmida Ayu Dan Lulus Kurniasih. (2012). *Pengaruh Corporate Governance Terhadap Tax Avoidance*. *Jurnal Akuntansi & Auditing* 123; Volume 8/No. 2: 95-189.

Ayuningtyas, N. (2014). *Pengaruh Faktor Pendidikan, Pengalaman Kerja dan Pelatihan Terhadap Aparatur Pajak Tentang Tax Avoidance*. *Symposium Nasional Akuntansi*.

Budiman, Judi dan Provita Wijayanti. (2013). *Analisis Perbedaan Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) Pada Perusahaan Yang Dikenai Pajak Penghasilan Final Dan Perusahaan Yang Dikenai Pajak Penghasilan Tidak Final*. *Prosiding Symposium Nasional Perpajakan 4*.

Chasbiandani, Tryas dan Dwi Martani. (2014). *Pengaruh Tax Avoidance Jangka Panjang Terhadap Nilai Perusahaan*. *Symposium Nasional Akuntansi*.

Efferin, Sujoko dan Felizia Arni Rudiawarni. (2014). *Memaknai Perilaku Stakeholders dalam Adopsi IFRS di Indonesia Tinjauan terhadap Aspek Kepentingan, Bahasa, dan Budaya*. *Symposium Nasional Akuntansi*.

Hanlon, M and Heitzman, S, 2010, A Review of Tax Research, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 10, Hal: 127-178.

Harto, Y. B. (2010). *Konsistensi Penentuan Metode Nilai Wajar Dalam Standar akuntansi Keuangan Berbasis International Financial Reporting Standards (IFRS)*.

- Hendriksen, E. S and Breda, M.F.V, 1992, Accounting Theory, Published by Irwin
- Jensen, M and Meckling, W, 1976, Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, Journal of Financial Economics
- Kumala, Diyana Dan Jaluanto. (n.d). Analisis Kualitas Informasi Akuntansi Keuangan Pada Pt.Pln (Persero) Wilayah Jawa Tengah. *Jurnal Ilmiah UNTAG Semarang*.
- Kuncoro, Egiastyo Dwi (2013). Analisis Penyerapan Anggaran Pasca Penerapan Aplikasi SiPP Pada Satker Pelaksanaan Jalan Nasional Wil. I Dinas Pu Prov. Kaltim. *eJournal Administrasi Bisnis*
- Kurniasih, Nuralifmida Ayu Annisa dan Lulus. (2014). Pengaruh Corporate Governance Terhadap Tax avoidance. *Simposium Nasional Akuntansi*.
- Kustina, Ketut Tanti. (2012) Dampak Konvergensi *Internstional Financial Reporting Standards* (Ifrs) Bagi Pelaporan Akuntansi Perusahaan Di Indonesia. *Jurnal Ilmiah Manajemen & Akuntansi STIE Triatma Mulya. Vol 17, No. 2*.
- Lestari, Yona Octiani. (n.d). Convergence International Financial Reporting Standards (IFRS) Dan Manajemen Laba di Indonesia. *E journal UIN Malang*.
- Limanto, Danny Dan Zaenal Fanani. (N.D) Do Ifrs Adoption, Firm Size, And Firm Leverage Influence Earnings Management? Evidence From Manufacturing Firm Listed on Indonesia Stock Exchange
- Liu, Chunhui , Lee J. Yao, Nan Hu, and Ling Liu. (2011). The Impact of IFRS on Accounting Quality in a Regulated Market: An Empirical Study of China. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 659–676.
- Marcelliana, Elsa dan Anna Purwaningsih. (2014). Pengaruh Tax avoidance Terhadap cost of Debt Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Periode 2010-2012. *Simposium Nasional Akuntansi*.
- Nurasiah dan Nunung Nuryani. (2014). Relevansi Nilai Serta Implikasi Risiko Atas Keuntungan Dan Kerugian Perubahan Nilai Wajar Kewajiban

- Perbankan Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi*.
Penghindaran Pajak. Skripsi, Universitas Indonesia.
- Nurhayati, I dan Maryono. (2014). Dampak Konvergensi Standar Akuntansi Keuangan Terhadap International Financial Reporting Standards (IFRS) Pada Perusahaan Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia. *Proceeding Seminar Nasional dan Call Paper Universitas Kristen Maranatha* .
- Nuritomo dan Dwi Martani. (September 2014). Insentif Pajak, Kepemilikan, dan Penghindaran Pajak Perusahaan. *Simposium Nasional Akuntansi 27*.
- Prakosa, Kesit Bambang. (2014). Pengaruh Profitabilitas, Kepemilikan Keluarga dan Corporate Governance Terhadap Penghindaran Pajak Di Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi*.
- Purwanti, Dwi dan Peni Sawitri. (n.d.). Dampak Rasio Keuangan Terhadap Kebijakan Dividen. *Jurnal Bisma*, vol. 3 No.2.
- Reza, F. (2012). *Pengaruh Dewan Komisaris Dan Komite Audit Terhadap*
- Safiq, Muhamad. (2014). Teori Prospek Dan Konservatisme Laporan Keuangan. *Simposium Nasional Akuntansi 17*.
- Simarmata, A. P. (2014). Pengaruh Tax Avoidance Jangka Panjang Terhadap Nilai Perusahaan dengan Kepemilikan Institusional Sebagai Variabel Pemoderasi. *Skripsi. Universitas Diponegoro*.
- Sirait, Nora Sabrina dan Dwi Martani. (2014). Pengaruh Perusahaan Keluarga Terhadap Penghindaran pajak Pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia dan Malaysia. *Simposium Nasional Akuntansi*.
- Sitopu, Armelia Sri Wulandari dan Dr. Ratna Wardhani. (2014). Dampak Pengimplementasian IFRS Terhadap Kualitas Laporan Keuangan di Indonesia: Studi Atas PSAK 30 Tentang Sewa. *Simposium Nasional Akuntansi*.
- Wahyuni, Nining Ika. (n.d). Dampak Implementasi Ifrs Terhadap Pendidikan

Akuntansi Di Indonesia. *Jurnal Akuntansi Universitas Jember.*

Wiratmoko, Ario. (2012). Pengaruh Kegiatan Ekstrakurikuler Robotika Terhadap Kecerdasan Emosional Siswa. *Jurnal Penelitian UNY.*

Wulandari, T. R. (2014). Perubahan Value Relevance dalam Informasi Akuntansi Setelah Adopsi IFRS: Bukti Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia (BEI). *Simposium Nasional Akuntansi.*

Khoiru. (n.d). _____.Malawi
<www.academia.edu> [8/3 2015]